

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 481/489, la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, en lo que es de interés en esta instancia, dejó sin efecto la multa aplicada a la actora con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998, y sus modificaciones) por la falta de ingreso en término del impuesto a las ganancias correspondiente a ciertas salidas no documentadas (art. 37, ley 20.628, t.o. 1997 y sus modificaciones) efectuadas entre abril y septiembre de 2001.

Para así decidir, indicó que la referida infracción exige, a los fines de su configuración objetiva, que quien omite el pago del impuesto lo haga mediante la falta de presentación de las correspondientes declaraciones juradas o que las presente pero con inexactitudes.

Sentado ello, especificó que para abonar el impuesto a las ganancias por salidas no documentadas no le era exigido al sustituto -ni por la norma del gravamen ni tampoco por su reglamento- la confección de una declaración jurada y que, en el caso, la liquidación presentada con defectos no fue la causa para que la omisión que aquí se imputa se configurase. A mayor abundamiento, destacó que el pago del impuesto correspondiente a las salidas no documentadas debe realizarse aun cuando la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias sea entregada en forma.

Sobre esta base, concluyó que el incumplimiento en que incurrió el particular no puede ser encuadrado en la norma

sancionatoria empleada por el Fisco para aplicar la multa discutida en autos.

Aclaró también que la resolución general (AFIP) 893 no altera este razonamiento, pues ella establece la obligación de confeccionar un "volante de pago", y no una declaración jurada, para ingresar el impuesto sobre las erogaciones que carezcan de documentación. Si bien es cierto que el art. 15 de la ley 11.683 equipara las boletas de depósito y las comunicaciones de pago a las declaraciones juradas, ello es así sólo en tanto esos instrumentos sean confeccionados por el contribuyente, con datos que él mismo aporte, lo que no sucedió en el caso.

- II -

Por su parte, a fs. 616/621, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó en ese punto la sentencia de la instancia anterior.

Para así decidir, indicó que los anexos de la citada resolución general 893 establecen cuáles son los "volantes de pago" a emplear para el ingreso del tributo bajo estudio, y que resulta de aplicación el art. 15 de la ley de rito fiscal.

Con cita del precedente de V.E. "D'Ingianti", del 12/10/2010 expresó que está en claro cuáles son los elementos de forma y de plazo para la presentación de las respectivas declaraciones juradas, a los fines de tener por configurado el aspecto material de la infracción del art. 45 de la ley 11.683 a su respecto, ya que la resolución general 893 fue dictada con antelación a los períodos de que aquí se trata.

Procuración General de la Nación

Agregó que al estar así acreditada la materialidad de la infracción, la eximición de responsabilidad sólo puede venir dada por alguna causal válida, circunstancia que no ha acaecido en el supuesto de autos.

- III -

Disconforme, la actora dedujo el recurso extraordinario de fs. 628/646 vta., concedido a fs. 664 en cuanto se debate la interpretación de normas de naturaleza federal.

En primer lugar, indicó que mal puede constituir una conducta culposa, tipificada en el art. 45 de la ley de rito fiscal, la falta de ingreso del impuesto sobre las salidas no documentadas, puesto que se trata del tributo de un tercero, el perceptor oculto de la presunta renta. Y, además, porque en algunos casos tal erogación es susceptible de ser tomada como gasto en la propia liquidación del impuesto a las ganancias.

En segundo término, arguyó que la sentencia no resulta una derivación razonada del derecho vigente aplicable a las peculiares circunstancias del caso.

- IV -

A mi modo de ver, el recurso extraordinario es formalmente admisible pues se discute la interpretación de normas federales (art. 45 de la ley 11.683, art. 37 de la ley 20.628 y resolución general AFIP 893) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la apelante funda en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

- V -

Este Ministerio Público tuvo oportunidad de dictaminar sobre un tema similar al presente *in re* D.1026, L.LXII, "D'Ingianti, Rosario Vicente (TE 15.331-I) c/DGI", del 12 de junio de 2008, cuyas conclusiones no son aplicables a esta causa pues los periodos allí involucrados -a diferencia de lo que aquí ocurre- eran anteriores a la vigencia de la resolución general (AFIP) 893.

Hecha esta salvedad, y de manera preliminar, estimo importante poner de relieve dos aspectos que han quedado fuera de debate a esta altura de la *litis*.

En primer lugar, que pesa sobre la actora el deber de abonar el impuesto a las ganancias por ciertas salidas no documentadas realizadas desde abril hasta septiembre de 2001, como lo establece el art. 37 de la ley 20.628.

Y, en segundo término, que lo perseguido por el gravamen en estos casos es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, -a cuyo cargo debería estar el pago del impuesto al rédito percibido-, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (Fallos: 275:83; 323:3376 y 326:2987).

Sobre estas bases, el *thema decidendum* se circunscribe únicamente a determinar si la conducta imputada - haber omitido el pago tempestivo del impuesto a las ganancias correspondiente a ciertas salidas no documentadas realizadas desde abril hasta septiembre de 2001- queda subsumida dentro de las previsiones del art. 45 de la ley 11.683.

Procuración General de la Nación

- VI -

Así las cosas, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de las normas de carácter federal -como lo es la ley del impuesto a las ganancias- V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado y del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

Desde esta perspectiva, observo que el organismo recaudador pretende subsumir la referida conducta de la actora en la infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683, que sanciona la "omisión" en el pago de tributos. Y que, para sostener que hubo tal "omisión", se basa en lo dispuesto por su resolución general (AFIP) 893, que fija la fecha de vencimiento para el ingreso de ese impuesto, estableciendo que debe efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida esa erogación o salida no documentada, razonamiento que ha sido compartido por el a quo en la sentencia apelada.

Es de toda lógica que, para fijar la fecha de vencimiento para el ingreso de un gravamen, la obligación tributaria que éste conlleva debe hallarse, con anterioridad, en condiciones jurídicas de ser exigida. Y que, para que ella pueda reputarse exigible. a su vez, ha de haberse perfeccionado el respectivo hecho imponible que la genera, en todos sus aspectos, incluyendo el temporal.

Observo que, en la discusión de autos, el ente fiscal considera -si bien de forma implícita- como momento de perfeccionamiento de ese peculiar hecho imponible del art. 37 de

la tantas veces citada ley del impuesto a las ganancias a la oportunidad en que el contribuyente realiza la erogación o salida no documentada, para luego otorgarle, a partir de ese momento, quince días hábiles administrativos para el ingreso de la obligación tributaria consecuente.

Sin embargo, contrariamente a lo que es menester, advierto que tal consideración, contenida en un reglamento expedido por la AFIP, se encuentra huérfana de todo sustento legal, pues ni en la ley del impuesto a las ganancias ni en norma alguna de similar naturaleza existe una disposición que así lo establezca.

Cierto es que no vulneran el principio establecido en el art. 99, inc. 2°, de la Constitución Nacional los reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, cuando la norma de grado inferior mantenga inalterables los fines y el sentido con que la ley haya sido sancionada (Fallos: 323:620 y su cita).

Pero no menos cierto es que, en el presente caso, es una norma de grado inferior (resolución general AFIP 893) la que fija, de manera implícita pero indudable, la oportunidad en que se perfecciona ese peculiar hecho imponible -diverso, como lo ha explicado V.E., del impuesto a las ganancias- y, con base en ello, exige la cancelación del impuesto aquí tratado, a extramuros de la inveterada doctrina del Tribunal sobre el alcance del principio de reserva de ley que impera en la materia.

En efecto, es reiterada postura del Tribunal que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye

Procuración General de la Nación

una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible -en todos sus aspectos-, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. De ahí, pues, que en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (arg. Fallos: 321:366; 316:2329; 318:1154; 323:3770, entre otros).

A esta altura del dictamen, no pasa inadvertido para mí que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última *ratio* del orden jurídico (Fallos: 302:1149; 303:1708, entre muchos otros); por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (conf. doctrina de Fallos: 315:923, in re L.172, L.XXXI, "Lavandera de Rizzi, Silvia c/ Instituto Provincial de la Vivienda", sentencia del 17 de marzo de 1998)- y que la colisión con los preceptos y garantías de la Constitución Nacional debe surgir de la norma misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (Fallos: 317:44).

Precisamente con tal inteligencia sostengo que la postura fiscal de considerar perfeccionado el hecho imponible aquí en debate en oportunidad de realizarse las correspondientes erogaciones, como lo establece la resolución general (AFIP) 893,

avanza indebidamente sobre una materia reservada con carácter exclusivo al Congreso Federal (arts. 4, 17, 52 y 75, inc. 2°, de la Constitución Nacional).

Volviendo entonces al inicio, resulta evidente que la pretensión punitiva del Fisco se apoya en la inobservancia de la actora al mandato contenido en un reglamento inconstitucional y que, por tales motivos, no puede compartirse la sentencia de fs. 616/621, que debe ser revocada.

- VII -

Por lo expuesto, considero que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario, y que se debe revocar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de apelación.

Buenos Aires, 29 de septiembre de 2017.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación